

# Inhaltsverzeichnis

Abkürzungsverzeichnis	17
A. Problemaufriss und Zielsetzung	21
B. Gang der Untersuchung	25
C. Einführung	27
I. Gemeinnützigkeitsrecht als Organisationsrecht	27
II. Gemeinnützige Tätigkeit	29
D. Steuerbefreiungen in der Anfangsphase von Körperschaften	31
I. Allgemeines und Begriffe	31
II. Vorgründungsphase	31
1. Vorgründungsgesellschaft	31
2. Besteuerung der Vorgründungsgesellschaft	33
III. Zivilrechtliche Einordnung in der Gründungsphase	33
1. Gesellschaft mit beschränkter Haftung	33
a) Rechtsnatur der Vorgesellschaft	33
b) Fehlgeschlagene Vorgesellschaft	34
c) Fazit Vorgesellschaft	34
2. Rechtsfähiger Idealverein	35
3. Rechtsfähige Stiftung	35
a) Anerkennung einer Vorstiftung	36
aa) Gleichbehandlung aller Körperschaften	36
bb) Historische Entwicklung	38
cc) Steuerliche Aspekte	38
b) Ablehnung der Vorstiftung	38
aa) Historische Entwicklung	38
bb) Keine Vermögensausstattung vor Anerkennung	39
cc) Fehlende rechtsgeschäftliche Bindungswirkung	41
dd) Praktisches Bedürfnis	43
c) Fazit Vorstiftung	44

IV. Besteuerung in der Gründungsphase	45
1. Gesellschaft mit beschränkter Haftung	45
a) Besteuerung der Vorgesellschaft	45
aa) Mitunternehmerschaft gem. § 15 EStG	45
bb) Körperschaftsteuer	46
(1) Originäre Steuerpflicht	47
(2) Rückwirkende Steuerpflicht	48
cc) Zwischenergebnis	49
b) Erstmalige Inanspruchnahme der Gemeinnützigkeit	50
aa) In-Erscheinung-Treten nach außen	51
bb) Zeitpunkt der Satzungsaufstellung	53
c) Ergebnis GmbH Gründungsphase	54
2. Rechtsfähiger Idealverein	54
3. Stiftung unter Lebenden	55
a) Beginn der Steuerpflicht	55
b) Erstmalige Inanspruchnahme der Gemeinnützigkeit	56
4. Stiftung von Todes wegen	56
a) Beginn der Steuerpflicht	56
b) Rückwirkung der Gemeinnützigkeit bei Stiftungen von Todes wegen	58
aa) Ansicht des Bundesfinanzhofs	58
(1) Urteil vom 17. September 2003	58
(2) Urteil vom 06. Juli 2019	60
(3) Urteil vom 13. November 2019	61
bb) Kritik seitens der Literatur	62
cc) Stellungnahme	63
(1) Rückwirkung der Satzung	63
(2) Rückwirkung aus § 60a Abs. 5 AO	64
(3) Änderungsmöglichkeit des § 83 S. 2 BGB	65
(4) Gleichlauf von Steuerpflicht und -befreiung	68
(a) Durchbrechung aufgrund des § 60 Abs. 2 AO als lex specialis?	68
(b) Kritik	70
(5) Folgebetrachtung	71
c) Fazit Stiftung von Todes wegen	72
5. Ergebnis Besteuerung Gründungsphase	72
V. Satzungsmäßige Gemeinnützigkeit in der Gründungsphase	73
1. Allgemeines	73

2. Übernahme der Gründungskosten	73
a) Einzelheiten zur GmbH	74
aa) Zulässigkeit der Übernahme	74
bb) Festlegung in der Satzung	75
(1) Namentliche Nennung der Einzelpositionen	76
(2) Nennung des Gesamtbetrags	76
(3) Rechtsfolgen einer fehlerhaften Festsetzung	78
cc) Angemessenheitsprüfung	78
(1) Angemessenheit der Einzelposten	79
(2) Angemessenheit des Gesamtaufwands	79
b) Stiftung	81
aa) Zulässigkeit der Übernahme	81
bb) Festlegung in der Satzung	82
c) Verein	84
aa) Zulässigkeit der Übernahme	84
bb) Festlegung in der Satzung	84
d) Zwischenfazit	85
e) Gemeinnützigkeit	86
aa) Verbot von Zuwendungen an Mitglieder	87
(1) Zweckverwirklichung	88
(2) Angemessenheit	89
bb) Verbot unverhältnismäßig hoher Vergütungen	90
cc) Festlegung in der Satzung	91
(1) GmbH	91
(2) Verein	92
(3) Stiftung	92
dd) Rechtsfolgen einer unzulässigen Gründungskostenübernahme	92
(1) Erstattung ohne Satzungsklausel	93
(2) Erstattung aufgrund fehlerhafter Satzungsklausel	93
VI. Tatsächliche Geschäftsführung in der Anfangsphase	96
1. Alte Ansicht	96
2. Ansicht des BFH	98
3. Stellungnahme	99
a) Finale Gerichtetheit der Tätigkeit	99
b) Notwendige Planungsphase	101
c) Rücklagenbildung	101

4. Angemessenheit der Anlaufphase	103
a) Grenzen der Rücklagenbildung, § 62 AO	103
aa) Mittel	103
bb) Projektbezogenheit	105
cc) Zwischenfazit	107
b) Gebot der Gegenwartsnähe	107
aa) Allgemeines	107
bb) Gegenwartsnahe Vorbereitung	108
cc) Dauer	110
dd) Zwischenergebnis	111
c) Zweckverwirklichungsabsicht	111
d) Angemessenes Ausgabeverhalten	112
e) Nachweis- und Dokumentationspflicht	112
5. Fazit	113
E. Steuerbefreiungen in der Auslaufphase	115
I. Liquidation und Abwicklung	115
1. Allgemeines	115
2. Ablauf der Beendigung von Körperschaften	116
a) Beendigung von Gesellschaften mit beschränkter Haftung	116
b) Beendigung von Vereinen	117
c) Beendigung von Stiftungen	117
3. Besteuerung in der Liquidation	118
a) Kapitalgesellschaften	118
b) Vereine und Stiftungen	119
4. Auswirkungen der Liquidation auf die Gemeinnützigkeit	120
II. Insolvenz	122
1. Problemaufriss	122
2. Allgemeine Auswirkungen der Insolvenzeröffnung auf die Besteuerung	122
a) Steuerliche Stellung des Insolvenzschuldners	123
b) Steuerliche Stellung des Insolvenzverwalters	123
c) Besteuerung in der Insolvenz	124

3. Einordnung als Insolvenzforderung bzw. Masseverbindlichkeit	124
a) Allgemeine Abgrenzung	125
b) Sonderfall Steuerforderungen	125
c) Zeitpunkt des Begründetseins bei der Umsatzsteuer	126
d) Zeitpunkt des Begründetseins bei den Ertragsteuern	128
e) Zwischenfazit	128
4. Stille Reserven	129
a) Behandlung durch die Rechtsprechung	129
b) Kritik	130
aa) Insolvenzrechtliche Wertung	130
bb) Neufassung des § 55 Abs. 4 InsO	132
5. Allgemeine Gründe für den nachträglichen Verlust der Gemeinnützigkeit	134
a) Verstöße gegen die satzungsmäßige Gemeinnützigkeit	134
b) Verstöße gegen die Anforderungen an die tatsächliche Geschäftsführung	135
c) Verstoß durch Insolvenz	136
III. Auswirkungen der Insolvenz auf die Steuerbefreiung	136
1. Zugrundeliegender Sachverhalt	137
2. Ansicht des Instanzgerichts	137
3. Ansicht des BFH	138
4. Auswirkungen der Entscheidung	140
a) Auswirkungen auf die laufende Besteuerung	140
b) Stille Reserven	140
5. Kritik	141
a) Auswirkungen der Insolvenzverfahrenseröffnung auf die Gemeinnützigkeit	142
aa) Arten der Zweckänderung	142
bb) Verbandszweck im Gesellschaftsrecht	143
cc) Verbandszweck im Steuerrecht	144
dd) Verhältnis des Verbandszwecks zum Liquidationszweck	145
(1) Keine Änderung des Verbandszwecks	146
(2) Zweck des Insolvenzverfahrens	147
(a) Fehlende Qualität zum Verbandszweck	148
(b) Gleichlauf mit Gründungsphase	148

(c) Beschlussmehrheiten	149
(d) Ergebnis	149
(3) Ausschließliche Zweckverfolgung	150
ee) Ergebnis	151
b) Tatsächliche Geschäftsführung in der Insolvenz	151
aa) Variante 1: Einstellung vor Insolvenzeröffnung	152
bb) Variante 2: Einstellung während der Insolvenz	153
cc) Variante 3: Fortführung der Tätigkeit	153
dd) Rechtsfolge	154
c) Anerkennung einer Auslaufphase	155
aa) Gleichlauf von Anlauf- und Auslaufphase	155
bb) Abwicklung der steuerbegünstigten Tätigkeit	156
d) Grundsatz der Vermögensbindung	157
aa) Satzungsmäßige Vermögensverteilung	157
bb) Förderkörperschaft	159
e) Vermögensverwaltung	160
aa) Begriff der Vermögensverwaltung	161
bb) Vermögensverwaltung als Verbandszweck	161
cc) Vermögensverwaltende Tätigkeit	163
dd) Förderkörperschaft i.S.v. § 58 Nr. 1 AO	163
ee) Ergebnis	164
f) Verbindlichkeitstilgung	164
aa) Maßgeblicher Zeitpunkt der Beurteilung	165
(1) Zeitpunkt der Mittelverwendung	165
(2) Zeitpunkt der Verbindlichkeitsbegründung	166
bb) Verbindlichkeitstilgung während des laufenden Geschäftsbetriebs	166
cc) Verbindlichkeitstilgung während der Abwicklung	167
dd) Herkunft der Verbindlichkeiten	168
ee) Fazit	169
g) Gläubigerbenachteiligung	170
aa) Keine Ungleichbehandlung	171
bb) Schutzwürdiges Gläubigerinteresse	172
h) Sanierungsaussichten	173
aa) Sanierung durch Fortführung	175
bb) Übertragende Sanierung	176

i) Gleichlauf von Liquidation und Insolvenz	177
aa) Übergang der Verwaltungs- und Verfügungsbefugnis gem. § 80 Abs. 1 InsO	177
bb) Auflösung ohne Willensbildung der Verantwortlichen	179
cc) Ausschüttung an Mitglieder bzw. Vermögensverteilung	179
dd) Zwischenfazit	180
j) Fazit	180
6. Kriterien der Auslaufphase	182
F. Übertragung auf andere Steuerbefreiungen des § 5 Abs. 1 KStG	185
I. Grundstruktur des § 5 Abs. 1 KStG	185
II. Persönliche oder sachliche Steuerbefreiung	187
III. Bürgschaftsbanken, Wirtschaftsförderungsgesellschaften und Gesamthafenbetriebe, § 5 Abs. 1 Nr. 17, 18, 19 KStG	190
1. Allgemeines	190
2. Voraussetzungen der Steuerbefreiung	192
a) Bürgschaftsbanken und Wirtschaftsförderungsgesellschaften, § 5 Abs. 1 Nr. 17, 18 KStG	192
b) Gesamthafenbetriebe, § 5 Abs. 1 Nr. 19 KStG	193
c) Vermögensbindung	194
3. Verhältnis zur Gemeinnützigkeit	195
4. Anlaufphase	195
5. Auswirkungen der Insolvenz auf die Steuerbefreiung	197
6. Fazit	199
IV. Bestimmte Genossenschaften und Vereine, § 5 Abs. 1 Nr. 10 und 14 KStG	200
1. Allgemeines	200
2. Voraussetzungen der Steuerbefreiung	201
a) Vermietungsgenossenschaften und -vereine, § 5 Abs. 1 Nr. 10 KStG	201
b) Land- und forstwirtschaftliche Genossenschaften und Vereine, § 5 Abs. 1 Nr. 14 KStG	201
3. Verhältnis zur Gemeinnützigkeit	202
4. Anlaufphase	205

5. Auswirkungen der Insolvenz auf die Steuerbefreiung	206
a) Zweckänderung	206
b) Einstellung der aktiven Tätigkeit	207
aa) Allgemeines	207
bb) Besonderheiten bei Agrargenossenschaften und -vereinen	208
c) Fehlende Vermögensbindung	210
d) Überschreitung der Einnahmeschwelle	210
e) Sanierungsaussichten	211
6. Fazit	211
V. Gemeinnützige Siedlungsunternehmen, § 5 Abs. 1 Nr. 12 KStG	212
1. Allgemeines	212
2. Voraussetzungen der Steuerbefreiung	212
3. Anlaufphase und Auswirkungen der Insolvenz auf die Steuerbefreiung	213
VI. Pensions-, Sterbe-, Kranken- und Unterstützungskassen, § 5 Abs. 1 Nr. 3 KStG	213
1. Allgemeines	213
2. Voraussetzungen der Steuerbefreiung	214
a) Allgemeine Voraussetzungen	214
b) Besondere Voraussetzungen	215
3. Verhältnis zur Gemeinnützigkeit	216
4. Anlaufphase	217
5. Insolvenz	217
a) Insolvenzrechtliche Besonderheiten	217
b) Auswirkungen der Insolvenz auf die Steuerbefreiung	219
aa) Zweckänderung	219
bb) Schädliche Mittelverwendung	220
cc) Auslaufphase und Vermögensbindung	221
dd) Verstoß durch Überdotierung	222
ee) Sanierungsaussichten	222
6. Fazit	222
VII. Kleinere Versicherungsvereine auf Gegenseitigkeit, § 5 Abs. 1 Nr. 4 KStG	223
1. Allgemeines	223
2. Voraussetzungen der Steuerbefreiung	223

3. Anlaufphase	224
4. Auswirkungen der Insolvenz auf die Steuerbefreiung	224
5. Fazit	225
VIII. Berufsverbände	226
1. Allgemeines	226
2. Voraussetzungen der Steuerbefreiung	226
a) Berufsverbände	226
b) Weitere Verbände	227
3. Anlaufphase	228
4. Auswirkungen der Insolvenz auf die Steuerbefreiung	229
a) Zweckänderung	229
b) Fehlende Vermögensbindung	229
5. Fazit	231
IX. Vermögensverwaltungsgesellschaften von Berufsverbänden	231
1. Allgemeines	231
2. Voraussetzungen der Steuerbefreiung	232
3. Anlaufphase	232
4. Auswirkungen der Insolvenz auf die Steuerbefreiung	232
5. Fazit	233
G. Zusammenfassung in Thesen	235
Allgemeines	235
Steuerbefreiungen in der Anfangsphase	235
Gründungskosten	236
Gründungskosten und Gemeinnützigkeit	237
Anlaufphase	238
Angemessenheit der Anlaufphase	239
Steuerbefreiungen in der Liquidation	239
Steuerrecht in der Insolvenz	239
Gemeinnützigkeit und Insolvenz	240
Andere Steuerbefreiungen des § 5 KStG	241
Literaturverzeichnis	243